



SRK 2004-124

Der Vizepräsident: André Moser  
Die Richter: Barbara Merz Wipfli, Peter Spinnler  
Die Gerichtsschreiberin: Sonja Bossart

## **Entscheid vom 23. Juni 2006**

in Sachen

**X**, Beschwerdeführer,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung**, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,  
3003 Bern (Ref. ...)

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);  
Subjektive Steuerpflicht; Selbständigkeit; Ermessensveranlagung

---

### **Sachverhalt:**

A.- Im vom 16. März 1999 datierenden „Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger“, gab X. an, eine Einzelfirma zu führen mit der Geschäftstätigkeit „Betriebswirtsch. Beratung im Nebenamt“ und in den Jahren 1994 bis 1998 erzielten Umsätzen von Fr. 63'000.--, Fr. 20'000.--, Fr. 54'000.--, Fr. 27'000.-- und Fr. 40'000.--.

Mit Schreiben vom 20. Januar 2000 teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) X. mit, sie habe ihn per 1. Januar 1995 gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer

vom 22. Juni 1994 (MWSTV; AS 1994 1464) im Register der Steuerpflichtigen eingetragen. Am 19. und 22. Januar 2001 führte die ESTV in der Einzelunternehmung von X. eine Kontrolle für die Zeit vom 1. Januar 1995 bis 30. September 2000 durch und erachtete ihn in der Folge als in der kontrollierten Zeitspanne selbständig erwerbstätig. Mangels Buchhaltungsunterlagen nahm die ESTV eine Umsatzschätzung vor (Fr. 205'000.-- für 1995, Fr. 211'000.-- für 1996, Fr. 216'000.-- für 1997, Fr. 330'000.-- für 1998, Fr. 79'000.-- für 1999 und Fr. 60'000.-- für die Zeit vom 1. Januar 2000 bis 30. September 2000). Gestützt darauf forderte sie mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... von X. Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 68'411.-- zuzüglich Verzugszins nach (1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 2000). Mit Schreiben vom 4. Mai 2001 bestritt X. die Steuerforderung und erklärte, dass er seit 1. Januar 1995 eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausübe.

B.- Am 26. Mai 2003 erliess die ESTV einen Entscheid, in welchem sie feststellte, dass X. für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 2003 zu Recht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen war sowie die Steuerforderung im Betrag von Fr. 68'411.-- zuzüglich Verzugszins (1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 2000) bestätigte. Gegen diesen Entscheid liess X. mit Eingabe vom 24. Juni 2003 bei der ESTV Einsprache erheben und den Antrag stellen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben. Er stellte sich wiederum auf den Standpunkt, seit 1995 bis dato nie selbständig erwerbend gewesen zu sein.

C.- Mit Einspracheentscheid vom 1. Juli 2004 wies die ESTV die Einsprache ab. Sie stellte fest, dass X. zu Recht vom 1. Januar 1995 bis 31. März 2003 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen war. Weiter bestätigte sie die Steuerforderung der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 2000 im Umfang von Fr. 68'411.--. Zur Begründung führte die ESTV insbesondere aus, der Umsatz von X. habe Fr. 75'000.-- überstiegen und die Nettosteuerbelastung mehr als Fr. 4'000.-- ausgemacht. Auf die Selbständigkeit von X. weise die Tatsache hin, dass dieser in den Jahren 1995 bis 1998 die erbrachten Dienstleistungen auf eigenem Geschäftspapier und im eigenen Namen fakturierte. Als Indiz könne unter anderem auch die sozialversicherungsrechtliche Bewertung herangezogen werden. In den Jahren 1996 bis 1998 habe X. über die AHV Ausgleichskasse A. als selbständig erwerbend abgerechnet. Es sei durchaus möglich, dass eine natürliche Person gleichzeitig sowohl selbständig als auch unselbständig tätig sei. Die drei Aktiengesellschaften, von welchen X. Zahlungen erhielt, hätten jedoch in den Jahren 1996 bis 1998 keine Lohnsummen auf den Namen von X. deklariert. Weiter seien rückwirkende Änderungen, welche die Sozialversicherungen und die direkten Steuern vornehmen, für die Mehrwertsteuer nicht zu berücksichtigen. Bei der Schätzung habe die ESTV auch die Feststellungen berücksichtigt, die sie bei den drei ebenfalls kontrollierten Gesellschaften gemacht habe. Bei der Schätzung ab 1999 sei anteilmässig berücksichtigt worden, dass die Bezüge bei der B. AG auf unselbständiger Erwerbstätigkeit basierten.

D.- Mit Eingabe vom 26. August 2004 lässt X. (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid vom 1. Juli 2004 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) erheben mit den Anträgen, der Einspracheentscheid sei vollumfänglich aufzuheben und X. sei nicht der Mehrwertsteuer zu unterstellen. Zur Begründung wird vorgebracht, der Be-

schwerdeführer habe keine Einzelunternehmung geführt. Er sei weder im Handelsregister eingetragen gewesen, noch von der Steuerverwaltung G. als Selbständiger veranlagt worden. Ebenso seien seine Bezüge bei der Ausgleichskasse als Lohnbezüge deklariert worden. In den Jahren 1995 bis 2000 sei er zu 80% Angestellter der Firma B. AG und die restliche Zeit als Verwaltungsrat für die Firmen C. AG und D. AG tätig gewesen. Die dafür erhaltenen Verwaltungsratsentschädigungen hätten ebenfalls als unselbständiges Einkommen zu gelten. Der Beschwerdeführer habe somit ausschliesslich für und im Namen der drei Firmen gearbeitet. Die Steuerbehörden des Kantons G. hätten die Selbständigkeit ab 1. Januar 1995 abgelehnt, weswegen die Einzelfirma auf dieses Datum aufgelöst worden sei. Aus diesem Grund existiere seither auch keine Buchhaltung. Die Steuereinschätzungen des Steueramtes G. 1996 bis 2000 zeigten klar, dass der Beschwerdeführer bis Ende 1994 als Selbständiger und ab 1995 als unselbständig Erwerbender veranlagt worden sei. Es dürfe überdies nicht sein, dass die durch die B. AG erzielten Einkünfte zuerst bei dieser Gesellschaft und dann beim Aktionär nochmals abgerechnet würden, dies käme einer doppelten MWST-Belastung gleich.

E.- Die ESTV schliesst in der Vernehmlassung vom 10. November 2004 auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Sie bringt insbesondere vor, für die Steuerpflicht sei das vereinnahmte Entgelt des jeweiligen Vorjahres massgebend und dieses habe in den für die Steuerpflicht massgebenden Jahren die Streuerfreigrenze nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV bei weitem überstiegen. Der Beschwerdeführer sei selbständig erwerbend, was aufgrund verschiedener Aktenstücke dokumentiert sei. Die ESTV verweist auf den Einspracheentscheid und wiederholt unter anderem, dass die Fakturen im Dossier zeigten, dass die Vorbringen des Beschwerdeführers, er sei bei der B. AG angestellt und bei der C. AG sowie bei der D. AG in unselbständiger Funktion als Verwaltungsrat tätig gewesen, bloss Schutzbehauptungen seien. Nachträglich ausgestellte Lohnausweise und Nachzahlungen an die Sozialversicherungen könne die ESTV überdies nicht berücksichtigen. Zusammenfassend sei der Beschwerdeführer als selbständig erwerbend zu erachten und die von diesem im Einzelnen nicht bestrittene Schätzung sei zu bestätigen.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK wird - soweit erforderlich - im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- a) Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1995 bis 2000 zugetragen (vgl. auch unten E. 3a/gg), so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG). Die MWSTV ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) bzw. auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft

vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und stellte bis zur Regelung des Mehrwertsteuerrechts durch den ordentlichen Gesetzgeber gesetzvertretendes Recht dar.

Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71 a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Das Verfahren bestimmt sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind. Der Beschwerdeführer ist zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

b) Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG). Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht erachtet es die SRK dennoch als geboten, sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung aufzuerlegen, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht, welche rechtlich nicht fassbar ist, sondern vielmehr eine Angelegenheit der Sachkunde und von deren praktischer Anwendung darstellt. In Anbetracht des Charakters der SRK als Fachinstanz geht die Kognitionseingrenzung aber etwas weniger weit als beim Bundesgericht (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.27, E. 5c/bb mit Hinweisen; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 819; siehe auch Hans Gerber, Die Steuer-schätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue [StR] 1980 S. 298). Freier Prüfung unterliegt im Übrigen die Einhaltung der bei der Vornahme einer Ermessensveranlagung zu beachtenden materiellrechtlichen Grundsätze (ASA 54 S. 220, 43 S. 241). Rechtsfrage ist insbesondere, wann die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung erfüllt sind (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage, Bern 1983, S. 280, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

2.- a) aa) Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV grundsätzlich, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, selbst wenn eine Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland gesamthaft jährlich Fr. 75'000.-- übersteigen. Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind Unternehmer mit einem Jahresumsatz zwischen Fr. 75'000.-- und Fr. 250'000.--, sofern der nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Mehrwertsteuerbetrag regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- betragen würde (Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV).

bb) Wichtige Kriterien für die Selbständigkeit im Sinne von Art. 17 Abs. 1 MWSTV sind nach der Rechtsprechung, dass die steuerbare Tätigkeit in eigenem Namen, auf eigenes wirtschaftliches und unternehmerisches Risiko, in betriebswirtschaftlicher oder arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit von einem Arbeitgeber erbracht wird (Urteil des Bundesgerichts vom 27. Oktober 2000, veröffentlicht in ASA 71 S. 653 f., E. 4a; Entscheide der SRK vom 15. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.50, E. 2a und vom 17. Dezember 1999, veröffentlicht in MWST-Journal 2/2000 S. 61, E. 4a i.f.; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 115; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 643). Ob der Leistungserbringer selbständig im mehrwertsteuerlichen Sinn handelt, ist aufgrund der Gesamtheit der wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen. Angesichts des Wesens der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer ist der Selbständigkeitsbegriff eher weit auszulegen (Urteil des Bundesgerichts vom 14. November 2003 [2A.304/2003], E. 3.3; Entscheide der SRK vom 15. November 2002, a.a.O., E. 2a mit weiteren Hinweisen und vom 23. März 1999, veröffentlicht in VPB 63.91, E. 3b; Riedo, a.a.O., S. 115, 175).

Beim Kriterium der selbständigen Ausübung einer (beruflichen oder gewerblichen) Tätigkeit geht es einerseits darum, die Steuerpflicht derjenigen Personen auszuschliessen, welche in einem Anstellungsverhältnis bzw. allenfalls in einem vergleichbaren Abhängigkeitsverhältnis zu einem Unternehmer stehen (vgl. Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 87 f. Rz. 153, betreffend die frühere Warenumsatzsteuer). Andererseits gilt nur derjenige als selbständig im Sinne des Umsatzsteuerrechts, der nach aussen, insbesondere gegenüber den Personen, denen er Leistungen erbringt, im eigenen Namen auftritt. Wer nach aussen in fremdem Namen auftritt, ist als unselbständig zu betrachten (Peter Spinnler, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in ASA 63 S. 402; Entscheid der SRK vom 15. November 2002, a.a.O., E. 2b; Entscheid der SRK vom 3. Februar 2000 [SRK 1999-072], E. 3a, bestätigt durch Entscheid des Bundesgerichts vom 21. Juni 2000, publiziert in ASA 70 S. 92 ff.). Die Frage, ob ein Unternehmer in eigenem Namen auftritt oder nicht, ist nicht nur für den Tatbestand der Selbständigkeit massgeblich, sondern auch dafür, ob der Unternehmer überhaupt als mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer oder -empfänger zu gelten hat. Denn das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten in eigenem Namen auftritt (Art. 10 MWSTV; Entscheid der SRK vom 15. November 2002, a.a.O., E. 2b mit Hinweisen).

Die Art der Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge sowie die Qualifikation einer Person als selbständig oder unselbständig im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer bilden ein nicht unbedeutendes, aber nicht allein ausschlaggebendes Indiz für die mehrwertsteuerliche Behandlung (Urteil des Bundesgerichts vom 14. November 2003 [2A.304/2003], E. 3.3.2; Urteil des Bundesgerichts vom 27. Oktober 2000, a.a.O., E. 4a, b). Es können sich somit Abweichungen zwischen der Beurteilung nach mehrwertsteuerlichen Überlegungen und jener betreffend direkte Steuern bzw. Sozialversicherungsrecht ergeben. Es ist durchaus möglich, dass ein und dieselbe Person in den verschiedenen Bereichen unterschiedlich eingestuft wird (ASA 64 S. 732, E. 3d; Entscheid der SRK vom 25. September 2002 [SRK 2001-115], E. 5). Auch wenn

grundsätzlich eine einheitliche Qualifikation der Begriffe Selbständigkeit und Unselbständigkeit im Sozialversicherungs- und Steuerrecht anzustreben ist, können dabei die verschiedenen Zielsetzungen dieser Rechtsgebiete nicht ausser Acht gelassen werden. Dem Sozialversicherungsrecht kommt primär die Funktion des Versicherungsschutzes zu, während es im Steuerrecht in erster Linie darum geht, dem Gemeinwesen die nötigen finanziellen Mittel zu verschaffen (siehe Heinz Keller, Abgrenzung der selbständigen von der unselbständigen Erwerbstätigkeit sowie Begriff der Nachhaltigkeit als zwei Kriterien für die Abklärung der subjektiven Steuerpflicht, ASA 74 S. 445; siehe auch Bericht des Bundesrats über eine einheitliche und kohärente Behandlung von selbständiger bzw. unselbständiger Erwerbstätigkeit im Steuer- und im Sozialversicherungsabgaberecht vom 14. November 2001, Bundesblatt [BBl] 2002 1155 f.). Im Bereich der AHV wird der Begriff der Selbständigkeit zum Schutz des Versicherten denn auch eher restriktiv interpretiert (noch nicht rechtskräftiger Entscheid der SRK vom 20. Dezember 2005 [CRC 2004-224/225], E. 4a; Bericht des Bundesrates, a.a.O., BBl 2002 1155 ff.), während er im Mehrwertsteuerrecht eher extensiv ausgelegt wird.

cc) Die von einem Verwaltungsrat für dessen Tätigkeit von einer Aktiengesellschaft empfangenen Vergütungen stellen entsprechend der Rechtsprechung zu den direkten Steuern (BGE 121 I 259, E. 3) auch in mehrwertsteuerlicher Hinsicht Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit dar. Ein Verwaltungsrat geniesst nur eine beschränkte Freiheit in der Ausübung seiner Funktion, trägt diesbezüglich nicht das wirtschaftliche Risiko und verfügt nur über eine beschränkte betriebswirtschaftliche Unabhängigkeit (Urteil des Bundesgerichtes vom 27. Oktober 2000, a.a.O., E. 4; Entscheid der SRK vom 29. Juli 1999, veröffentlicht in MWST Journal 3/99 S. 114).

b) aa) Die Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV beginnt nach Ablauf desjenigen Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 21 Abs. 1 MWSTV). Übergangsrechtlich ist in Bezug auf am 31. Dezember 1994 bereits bestehende Betriebe in Art. 84 Abs. 2 MWSTV vorgesehen, dass für die Feststellung, ob die Steuerpflicht bei Einführung der Mehrwertsteuer - am 1. Januar 1995 - beginnt, auf die in den vorangegangenen zwölf Monaten erzielten, nach dieser Verordnung steuerbaren Umsätze abzustellen ist. Mit anderen Worten sind für die Beurteilung der Steuerpflicht ab dem 1. Januar 1995 die Umsätze des Jahres 1994 entscheidend (Entscheide der SRK vom 21. Juni 2004, veröffentlicht in VPB 68.156, E. 2a/aa; vom 3. Dezember 1998, veröffentlicht in VPB 63.76, E. 3b/aa).

bb) Die Steuerpflicht endet nach Art. 22 Bst. a MWSTV mit der Aufgabe der Tätigkeit, die der Steuer unterliegt. Sie endet nicht nur, wenn die steuerbare Tätigkeit als Ganzes aufgegeben wird, sondern auch dann, wenn diese nicht mehr als steuerbar zu qualifizieren ist. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn eine bisher selbständig ausgeübte Erwerbstätigkeit in einem Anstellungsverhältnis weitergeführt wird (Gerhard Schafroth/Dominik Romang, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 5 zu Art. 29 [MWSTG]).

Ebenso endet die Steuerpflicht am Ende des Kalenderjahres, in welchem die für die Mehrwertsteuerpflicht massgebenden Beträge nicht mehr überschritten wurden und zu erwarten

ist, dass diese Beträge auch im nachfolgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden (Art. 22 Bst. b und c MWSTV). Das bedeutet, dass die Mehrwertsteuerpflicht nicht bereits in jenem Jahr entfällt, in welchem die Grenzbeträge nicht mehr erreicht werden, sondern frühestens im Folgejahr (vgl. Entscheide der SRK vom 9. März 2003, veröffentlicht in VPB 69.87, E. 3a/bb, 4b; vom 10. Februar 2005, veröffentlicht in VPB 69.86, E. 2b/bb, 3; vom 11. Februar 2000 [SRK 1999-064], E. 2a, mit weiteren Hinweisen).

Wenn die Steuerpflicht gemäss Art. 22 Bst. a und c MWSTV endet, obliegt es dem Steuerpflichtigen, die ESTV unverzüglich schriftlich zu benachrichtigen (Art. 45 Abs. 2 MWSTV). Meldet sich der Steuerpflichtige rechtzeitig ab, so erfolgt die Löschung in der Regel auf das Ende der Steuerperiode, in der die Abmeldung erfolgt ist. Selbstverständlich muss der Steuerpflichtige mittels entsprechender Beweismittel dartzun können, dass die Voraussetzungen der Steuerpflicht nicht mehr erfüllt sind (vgl. namentlich Art. 46 MWSTV). Werden demgegenüber gar keine Beweismittel eingereicht oder geht aus diesen hervor, dass eine Löschung nicht erfolgen kann, so dauert die Steuerpflicht weiterhin an (Entscheide der SRK vom 9. März 2003, a.a.O., E. 3a/bb; vom 21. Juni 2004, veröffentlicht in VPB 68.156, E. 2c/cc, 3c/aa). Falls sich der Betroffene bei der ESTV nicht rechtzeitig abmeldet, nimmt diese die Streichung aus dem Register erst auf das Ende der Steuerperiode vor, in welcher die Abmeldung erfolgte. Die Löschung im Register der Steuerpflichtigen auf einen zurückliegenden Zeitpunkt ist nicht möglich (vgl. Broschüre «Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer», Ausgabe vom August 1999, Ziff. 4.4; Entscheide der SRK vom 9. März 2003, a.a.O., E. 3a/bb; vom 25. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.130, E. 2c je mit Hinweisen).

c) aa) Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, G 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet vorerst, dass derjenige, welcher aufgrund der Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung steuerpflichtig wird, sich unaufgefordert innert 30 Tagen nach Beginn seiner Steuerpflicht schriftlich bei der ESTV anzumelden hat (Art. 45 Abs. 1 MWSTV). Ferner hat der Steuerpflichtige selber und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Steuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern (Art. 37 f. MWSTV). Die ESTV ermittelt nur dann anstelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 994 ff.). Der Steuerpflichtige hat selber festzustellen, ob bei ihm die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllt sind und er ist alleine für die richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (vgl. Kommentar EFD, S. 38). Ein Verstoß des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist als schwerwiegend anzusehen, da er hierdurch die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. die Entscheide der SRK vom 12. August 2002, veröffentlicht in ASA 73 S. 232 f.; vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27, E. 3a; vom 2. Oktober 1997, veröffentlicht in VPB 62.46, E. 3c).

bb) Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV hat der Steuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Gemäss Rechtsprechung ist der Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet. Er ist zwar nicht gehalten, kaufmännische Bücher im Sinne des Handelsrechts zu führen; die Bücher müssen die erzielten Umsätze jedoch lückenlos erfassen und die entsprechenden Belege sind aufzuheben (ASA 73 S. 233, E. 2c/aa; 63 S. 236, E. 2a; 55 S. 574, E. 2c).

Nach Art. 48 MWSTV nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässen Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Dabei hat er sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessensveranlagung im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern diese nicht auf haltbaren Grundlagen beruht. Erst wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass die Verwaltung mit der Ermessensveranlagung Bundesrecht verletzt bzw. dass ihr dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, nimmt die Rekurskommission eine Korrektur der Schätzung vor (vgl. Entscheide der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83, E. 2, vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27, E. 5c, vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41, E. 2d/bb).

3.- Im vorliegenden Fall ist die subjektive Steuerpflicht, vorab die Selbständigkeit, des Beschwerdeführers strittig. Der Beschwerdeführer macht in der Beschwerde an die SRK wie bereits im Verfahren vor der ESTV geltend, er habe in der gesamten betroffenen Zeitspanne (1995 bis 2000) keine Einzelunternehmung geführt, sondern lediglich unselbständiges Erwerbseinkommen bezogen. Er sei zu 80% bei der Firma B. AG angestellt und die restliche Zeit als Verwaltungsrat für die C. AG und D. AG (bis Ende 1996 E. AG) tätig gewesen. Seine Einzel-firma sei auf Ende 1994 aufgelöst worden, weswegen seither auch keine Buchhaltung existiere.

a) Es gilt somit als Erstes abzuklären, ob der Beschwerdeführer eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübte. Irrelevant ist hierbei im Prinzip, ob der Beschwerdeführer neben einer allfälligen selbständigen Tätigkeit zusätzlich in einem Anstellungsverhältnis beschäftigt war, denn unter mehrwertsteuerlichen Aspekten kann eine natürliche Person durchaus gleichzeitig sowohl selbständig als auch unselbständig erwerbstätig sein (Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 644).

aa) Im Vordergrund steht bei der Bestimmung der subjektiven Steuerpflicht und der Selbständigkeit in mehrwertsteuerlicher Hinsicht das Kriterium des Handelns in eigenem Namen, dies namentlich gegenüber den Leistungsempfängern, aber auch gegenüber weiteren Personen und Behörden (oben E. 2a/bb).

Das Handeln des Beschwerdeführers in eigenem Namen ist vorliegend bereits klar dokumentiert durch die verschiedenen von ihm auf Briefpapier der Einzelunternehmung („X Unternehmensberatung“) ausgestellten Rechnungen aus den Jahren 1995 bis 1998 (Beilagen 13 und 14h). Einerseits ist der Beschwerdeführer den drei Aktiengesellschaften gegenüber (B. AG, C. AG und E. AG bzw. D. AG) bei der Rechnungsstellung „für die Bearbeitung von Kundenmandaten“ (Fakturen 1995/96, Beilage 13) selbständig und in eigenem Namen aufgetreten. Andererseits hat er auch dritten Kunden (Leistungsempfängern) gegenüber in eigenem Namen Leistungen wie Beratung in Bauangelegenheiten, Bauleitung usw. fakturiert (Rechnungen 1996, 1997 und 1998: Beilage 13, 14h). In Bezug auf Umsätze, welche aus diesen Fakturen der Jahre 1995 bis 1998 resultierten, hat der Beschwerdeführer somit in eigenem Namen gehandelt und es liegt selbständiges Erwerbseinkommen vor. Eine blosser Vermittlerstellung des Beschwerdeführers (Art. 10 Abs. 1 MWSTV) kommt im Übrigen schon mangels Auftreten in fremdem Namen nicht in Betracht (und wird auch nicht geltend gemacht).

Nicht stichhaltig ist im Hinblick auf die genannten Rechnungen an die C. AG und die E. AG bzw. D. AG (vom 4. April 1995, 5. Juli 1995, 6. April 1996, Beilage 13) das Vorbringen des Beschwerdeführers, es handle sich bei den Bezügen von diesen Firmen um Entschädigungen für eine unselbständige Verwaltungsratsstätigkeit. Es trifft zwar zu, dass nach der Rechtsprechung der Verwaltungsrat bezüglich dessen Tätigkeit für eine Aktiengesellschaft und des dafür bezogenen Honorars als unselbständig gilt (oben E. 2a/cc). Dies kann jedoch von vornherein nur auf Verrichtungen eines Verwaltungsrats *in seiner Funktion als Verwaltungsrat* und auf die entsprechenden Entschädigungen zutreffen (zu den üblichen Aufgaben des Verwaltungsrats siehe Art. 716 ff. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR; SR 220]). In den vorliegenden Rechnungen weist aber gerade nichts auf Abgeltungen für eigentliche Verwaltungsratsstätigkeit des Beschwerdeführers hin. Vielmehr wurde Rechnung gestellt für die „Bearbeitung von Kundenmandaten“. Diese Honorare für vom Beschwerdeführer (zusätzlich zu seiner Verwaltungsratsstätigkeit) erbrachte Dienstleistungen, welche nichts mit seinem Mandat als Verwaltungsrat zu tun haben und die er in eigenem Namen fakturierte, stellen folglich Umsätze aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar.

bb) Weitere Dokumente der Verfahrensakten widersprechen eindeutig dem Vorbringen des Beschwerdeführers, dass seit dem 1. Januar 1995 überhaupt keine Einzelfirma X. mehr existiert habe und illustrieren wiederum dessen Auftreten in eigenem Namen. So gab der Beschwerdeführer im von ihm ausgefüllten Fragebogen vom 16. März 1999 an die ESTV selbst an, eine Einzelfirma mit der Art der Geschäftstätigkeit „Betriebswirtsch. Beratung im Nebenamt“ zu führen (Beilage 2). Dies bestätigte er in zwei weiteren Schreiben an die ESTV und er erklärte überdies, die Firma „X. Unternehmensberatung, A.“ habe *per 31. Dezember 1998* die Geschäftstätigkeit aufgegeben (Schreiben vom 13. September 1999, Beilage 4, und vom 27. September 1999, Beilage 5). Auch wenn der Beschwerdeführer der ESTV gegenüber damit bloss eine Nebenbeschäftigung mit Umsätzen unter der Steuerfreigrenze deklarierte, widersprechen die beiden Dokumente seiner späteren Darstellung, *gar nicht* selbständig erwerbend gewesen zu sein. Aufschlussreich ist ebenso die Vereinbarung vom 1. Januar 1996 zwischen der A. AG und „X Un-

ternehmensberatung“ (wiederum auf dem Briefpapier der Einzelfirma; Beilage 14u), in welcher eine Zusammenarbeit zwischen diesen Firmen statuiert wird sowie freies Domizil der Einzelunternehmung bei der A. AG. Zu nennen ist zudem das Schreiben vom 25. September 1998 an das Steueramt G. (Beilage 14d) mit Informationen über die genaue Adresse der Einzelfirma X. Unternehmensberatung in A. Aus letzterem Schreiben ergibt sich zudem, dass die Einzelfirma mit ihrem Büro in A. über einen von den drei fraglichen, in G. domizilierten Aktiengesellschaften getrennten Betrieb verfügte. Diese räumliche Unabhängigkeit stellt ein weiteres Indiz für die Selbständigkeit des Beschwerdeführers dar (oben E. 2a/bb; vgl. Entscheid der SRK vom 17. Dezember 1999, veröffentlicht in MWST-Journal 2/2000 S. 57 ff., E. 4a).

cc) Als Zwischenergebnis kann festgehalten werden, dass durch diese Dokumente die Selbständigkeit bereits zweifelsfrei nachgewiesen ist für die Jahre 1995 bis 1998. Hingegen ist die Situation in den Jahren 1999 und 2000 noch nicht geklärt.

dd) Der Beschwerdeführer führt zur Stützung seines Standpunktes namentlich die Qualifikation durch das kantonale Steueramt an, welches ab 1995 seine Selbständigkeit „aberkannt“ habe. Aus den Akten der ESTV sowie den Beschwerdebeilagen ergibt sich im Zusammenhang mit den direkten Steuern das folgende Bild:

aaa) In den Steuererklärungen für die direkten Steuern hat der Beschwerdeführer in den Jahren 1995 bis 1998 für sich ausschliesslich Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklariert (Beilagen 14a und 14f). Entsprechend wurde er ursprünglich für die Jahre 1995 und 1996 (wie auch 1994) durch das Steueramt des Kantons G. auch als selbständig beurteilt. Allerdings erfolgte nachträglich („gemäss Besprechung vom 25. März 1999“) eine Umqualifikation der Einkünfte 1995/96 als (vollständig) unselbständiges Erwerbseinkommen (siehe Einschätzungen in Beschwerdebeilagen 4 und 5). Für das Jahr 1997 (mangels detaillierter Einschätzung, siehe Beschwerdebeilage 3) und 1998 (hier wegen dem Wechsel zur Gegenwartsbesteuerung) ist die Einschätzung nicht bekannt.

Diese Unterlagen zu den direkten Steuern erlauben damit kein eindeutiges Bild für die Jahre 1995 bis 1998. Die rückwirkenden Einschätzungen des kantonalen Steueramtes betreffend das Einkommen 1995 und 1996 widersprechen der ursprünglichen Steuererklärung des Beschwerdeführers und es ist nicht bekannt, auf welchen Grundlagen diese Umqualifikationen beruhten (siehe aber Hinweis in Ziff. 2 Beiblatt 1 Kontrollbericht der ESTV, Beilage 12). Unter diesen Umständen vermag die nachträgliche Beurteilung durch die kantonale Steuerbehörde (Unselbständigkeit) am vorstehenden, aus zahlreichen Unterlagen geschlossenen Ergebnis in Bezug auf die Mehrwertsteuer, nämlich der Bejahung der Selbständigkeit für die Jahre 1995 bis 1998, nichts zu ändern.

bbb) Für die Staats- und Gemeindesteuern 1999 (Einkommen pro 1999; Beschwerdebeilage 2) hat das Steueramt neben unselbständigem Erwerbseinkommen (Fr. 79'423.--) auch ein selbständiges (Neben-)Erwerbseinkommen (Fr. 51'470.--) erfasst. Damit kann vorliegend auch mehrwertsteuerlich für das Jahr 1999 von einer (teilweisen) Selbständigkeit des Beschwerdefüh-

rers ausgegangen werden. Die Qualifikation durch das Steueramt G. ist zwar wie soeben gesehen für die Mehrwertsteuer nicht zwingend (auch oben E. 2a/bb), diese stellt aber vorliegend ein klares Indiz für die Selbständigkeit dar, welches vom Beschwerdeführer nicht widerlegt wurde. Die Richtigkeit dieser Einschätzung wird zudem gestützt durch ein weiteres Dokument aus den Akten, in welchem „Bezüge“ von „X – Baumanagement“ im Jahr 1999 über Fr. 51'470.-- von drei verschiedenen privaten Kunden aufgelistet werden (Beilage 14g, erstellt am 11.1.2000 von „MX“ [wahrscheinlich die Ehefrau F.]). Bei diesen Zahlungen, die der Beschwerdeführer gemäss der Aufstellung von dritten, privaten Leistungsempfängern erhalten hat, ist von Einkommen aus selbständiger Betätigung auszugehen. Damit ist auch für das Jahr 1999 (dessen Verhältnisse bisher noch ungeklärt waren, oben E. 3a/cc) die Selbständigkeit belegt.

ee) Der Beschwerdeführer macht überdies geltend, er sei auch sozialversicherungsrechtlich als unselbständig erwerbend eingestuft worden. Aus den Akten betreffend die sozialversicherungsrechtliche Behandlung ergibt sich das Folgende:

Ursprünglich galt der Beschwerdeführer, nachweislich in den Jahren 1993 bis 1996, im Kanton A. als Selbständiger (siehe Nachtragsverfügungen vom 19. Mai 1998 und 24. August 1999 der Ausgleichskasse des Kantons A., Beilagen 14i). Entsprechend haben auch die drei genannten Aktiengesellschaften - die B. AG zumindest in den Jahren 1996 bis 1998 - keine Lohnsummen auf den Namen des Beschwerdeführers deklariert und er galt bei der Sozialversicherungsanstalt des Kantons G. (SVA) nicht als Versicherter (ursprüngliche Jahresabrechnungen der SVA in Beilagen 14j, 14k, 14m, 14n, 14p; siehe hierzu ferner die Erfolgsrechnung der B. AG des Jahres 1996, in welcher die Bezüge des Beschwerdeführers nicht im Lohnaufwand inbegriffen sein konnten, sondern offensichtlich im Posten „Beratungsaufwand“ enthalten sein mussten: Beilage 14v). In den Jahren 1995 und 1999 hingegen wurde der Beschwerdeführer bei der B. AG auf der Liste der Lohnbezüger geführt (Beilage 14j; siehe auch Lohnausweis für das Jahr 1999, Beilage 14l), ebenso im Jahr 2000 (Beilage 16).

Am 29. Mai 2001 wurde von der SVA G für alle drei in Frage stehenden Firmen (offenbar auf Betreiben des Beschwerdeführers, siehe Schreiben vom 4. Mai 2001 an die ESTV, Beilage 16) eine Revision durchgeführt. So wurde der Beschwerdeführer für die B. AG neu auch für die Jahre 1996 bis 1998 als versicherter Arbeitnehmer aufgenommen, für die C. AG für die Jahre 1996, 1997, 2000 und für die D. AG für die Jahre 1997/98 (siehe Nachbelastungen, Beilage 17, 18).

Diese nachträgliche Bewertung durch die SVA G im Sinne der Unselbständigkeit und die entsprechenden Nachzahlungen der Gesellschaften könnten zwar allenfalls als Indiz für die mehrwertsteuerliche Beurteilung herhalten (oben E. 2a/aa) - wobei auch diesfalls eine gleichzeitige selbständige Erwerbstätigkeit nicht auszuschliessen wäre (oben E. 3). Nach den Darlegungen ist eine unterschiedliche Qualifikation für die beiden Bereiche jedoch durchaus denkbar, gerade nachdem der Begriff der Selbständigkeit im Bereich der AHV (zu Gunsten des Versicherten) eher restriktiv, im Mehrwertsteuerrecht hingegen eher extensiv interpretiert wird (oben E. 2a/bb). So hat die SVA diese Änderungen soweit ersichtlich (die genauen Gründe für die Revisi-

on sind nicht bekannt) denn auch schlicht aufgrund der nachträglichen Erklärungen der betroffenen Aktiengesellschaften (bzw. des Beschwerdeführers als Geschäftsführer oder zeichnungsberechtigter Verwaltungsrat) vorgenommen. Damit stellt diese rückwirkende Qualifikation durch die SVA (und erst recht nicht die nachträgliche Ausstellung von Lohnausweisen) keinen verlässlichen Hinweis auf eine effektive Unselbständigkeit dar und sie vermag nichts am bisherigen Beweisergebnis zu ändern, wonach der Beschwerdeführer betreffend 1995 bis 1999 als selbständig Erwerbender zu betrachten ist.

ff) Insgesamt ergibt sich, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 1995 bis 1999 eine Einzelunternehmung geführt hat und selbständig erwerbstätig war. Namentlich dem Kriterium des Handelns in eigenem Namen gegenüber Leistungsempfängern und Behörden kommt bei dieser Qualifikation eine herausragende Rolle zu und der Beschwerdeführer muss sich darauf behaften lassen, wie er aufgetreten ist. Schaltet er eine Einzelfirma zwischen sich und die (soweit ersichtlich von ihm selbst geführten oder jedenfalls unter seinem Einfluss stehenden) Aktiengesellschaften und handelt er zudem nicht bloss als deren Vermittler im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTV, schafft er ein zusätzliches Glied in der mehrwertsteuerlichen Umsatzkette und generiert mit der Einzelfirma dieser zuzurechnende mehrwertsteuerlich relevante Umsätze. In diesem Zusammenhang ist auch anzumerken, dass der Einwand des Beschwerdeführers, es bestehe eine doppelte MWST-Belastung der erzielten Einkünfte, einmal bei der B. AG und einmal bei ihm selbst, nicht stichhaltig ist. Vielmehr entspricht dies, wie auch die ESTV in der Vernehmlassung erläutert, gerade dem System der Mehrwertsteuer als (Netto-)Allphasensteuer. Die Mehrwertsteuer wird auf jeder Stufe erhoben, auf welcher (in eigenem Namen) Umsätze erzielt werden. Wer in eigenem Namen auftritt, gilt als Leistungserbringer und die entsprechenden Umsätze werden ihm mehrwertsteuerlich zugerechnet. Eine doppelte Belastung wird in diesem System grundsätzlich durch die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs verhindert.

gg) Eine nähere Betrachtung der Situation ist in Bezug auf das Jahr 2000 erforderlich. Es ist einerseits dargetan und wird auch von der ESTV anerkannt, dass der Beschwerdeführer ab 1999, mithin auch im Jahre 2000, bei der B. AG als Angestellter tätig war. Gemäss der (ursprünglich so erstellten und im Rahmen der erwähnten Revision nicht abgeänderten) Jahresabrechnung 2000 der SVA für diese Gesellschaft wurde ihm ein beitragspflichtiger Lohn von Fr. 105'589.-- ausgerichtet (Beilage 16). Auch betreffend die C. AG wurde der Beschwerdeführer von der SVA - allerdings erst nachträglich im Zuge der Revision - für das Jahr 2000 als Lohnbezüger betrachtet (siehe Nachbelastungen, Beilage 17, 18). Für die D. AG ist die Situation mangels Abrechnungen für 2000 nicht bekannt, was darauf zurückzuführen sein könnte, dass der Beschwerdeführer von dieser im Jahr 2000 gar keine Zahlungen mehr erhalten hat (siehe Aufstellungen im Schreiben vom 4. Mai 2001, Beilage 16 sowie in Beilage 20g). Gleichermassen wurde der Beschwerdeführer für das Jahr 2000 auch vom kantonalen Steueramt als ausschliesslich unselbständig erwerbend eingeschätzt (Einkommen Fr. 156'787.--; Beschwerdebeilage 1). Auch diese Einschätzung basiert, anders als für die Jahre 1995 und 1996, nicht auf einer nachträglichen Umqualifikation. Aus der Behandlung durch die SVA und die kantonale Steuerbehörde ist demnach zu schliessen, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2000 lediglich Einkommen aus unselbständiger Stellung bezog. Auch in den Akten existieren für das Jahr 2000 keinerlei Hin-

weise auf eine - auch nur teilweise - selbständige Erwerbstätigkeit und die ESTV hat weder im Einspracheentscheid noch in der Vernehmlassung Erläuterungen zur Selbständigkeit im Jahre 2000 vorgebracht. Damit verhält es sich für das Jahr 2000 anders als für 1999, wo wie ausgeführt belegt ist, dass der Beschwerdeführer neben der Anstellung bei der B. AG gleichzeitig noch selbständig erwerbend war (oben E. 3a/dd/bbb). Die Beurteilungen der Sozialversicherungsbehörde sowie der kantonalen Steuerverwaltung sind folglich mangels anderer Belege auch für die mehrwertsteuerliche Qualifikation massgeblich und der Beschwerdeführer kann für das Jahr 2000 nicht als selbständig erwerbstätig angesehen werden.

Wird eine steuerbare Tätigkeit aufgegeben oder neu im Rahmen eines Anstellungsverhältnisses erbracht und ist mithin die Selbständigkeit nicht mehr erfüllt, endet die Steuerpflicht (oben E. 2b/bb, Art. 22 Bst. a MWSTV). Nachdem der Beweis der mangelnden subjektiven Steuerpflicht bezüglich des Jahres 2000 erbracht worden ist, hat der Beschwerdeführer ab Ende 1999 als nicht mehr steuerpflichtig zu gelten. Ebenfalls hat sich der Beschwerdeführer grundsätzlich rechtzeitig (Ende 1999, siehe Beilagen 4, 5, 8, 10) bei der ESTV abgemeldet, um auf Ende 1999 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht werden zu können (Art. 45 Abs. 2 MWSTV; oben E. 2a/bb). Daran ändert nichts, dass er in den genannten Schreiben (zu Unrecht) verlangte, bereits per Ende 1998 aus dem Register gestrichen zu werden. Die subjektive Steuerpflicht für das Jahr 2000 ist zu verneinen und die Beschwerde entsprechend teilweise, im Umfang der Mehrwertsteuerforderung für das Jahr 2000 von Fr. 4'186.--, gutzuheissen. Aufgrund der rechtzeitigen Abmeldung muss der Beschwerdeführer rückwirkend auf Ende 1999 aus dem Steuerregister gelöscht werden.

In diesem Zusammenhang bleibt anzufügen, dass die ESTV im Dispositiv des Entscheids vom 26. Mai 2003 sowie des angefochtenen Einspracheentscheids festgestellt hat, dass der Beschwerdeführer vom 1. Januar 1995 bis 31. März 2003 zu Recht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen war. Hingegen beziehen sich die vorliegende Ermessensveranlagung und sämtliche Ausführungen und Darlegungen in den Entscheiden der ESTV (sowie im Kontrollbericht der ESTV und der Ergänzungsabrechnung, Beilage 12) nur auf die Jahre 1995 bis 2000 (3. Quartal). Auch die mit der Vernehmlassung von der ESTV der SRK eingereichten Akten betreffen ausschliesslich diese Zeitspanne. Damit kann die SRK die Situation für die Zeit ab 2001 nicht überprüfen. An der rückwirkenden Löschung auf Ende 1999 (also auch für die nachfolgenden Jahre) ändert dies jedoch nichts. Sie gilt jedoch (ab dem Jahr 2001) unter dem Vorbehalt allfälliger neuer, aus den Akten nicht hervorgehender und nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildender Tatsachen, die allenfalls wiederum eine Steuerpflicht und eine Eintragung begründen könnten.

b) Nachdem festgestellt wurde, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 1995 bis 1999 selbständig erwerbstätig war, ist als Nächstes zu ermitteln, ob der von seiner Einzelfirma erwirtschaftete Umsatz die Umsatzgrenze nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV (Fr. 75'000.--) und die (theoretische) Nettosteuerbelastung den Betrag von Fr. 4'000.-- (Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV) überstieg und mithin die subjektive Mehrwertsteuerpflicht erfüllt war. Zu berücksichtigen ist dabei, dass der Beschwerdeführer in diesen Jahren neben selbständigem Einkommen teilweise gleich-

zeitig auch nicht der Mehrwertsteuer unterliegendes Einkommen aus unselbständiger Arbeitnehmertätigkeit bezog - was wie bemerkt durchaus möglich ist (E. 3a).

Mangels Buchhaltung der Einzelfirma war die ESTV berechtigt, zur Bestimmung der subjektiven Steuerpflicht bzw. der Frage des Überschreitens der für die subjektive Mehrwertsteuerpflicht massgeblichen Limiten die Umsätze zu schätzen (oben E. 2c/bb). Hierzu ist anzumerken, dass der Beschwerdeführer in der Beschwerde an die SRK einzig die Selbständigkeit bestreitet und sich nicht mit der Umsatzschätzung der ESTV und mithin nicht mit der Frage des Erreichens der Grenze von Fr. 75'000.-- gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV (bzw. der Ausnahme von Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV) auseinandergesetzt hat. Unter diesen Umständen und angesichts der Zurückhaltung, welche sich die SRK bei Ermessenseinschätzungen generell auferlegt, braucht die Frage, ob der Beschwerdeführer die massgebliche Umsatzgrenze erreicht hat, vorliegend nicht im Detail untersucht zu werden.

aa) Vorliegend ist der Umsatz des Jahres 1994 bestimmend für die Frage, ob der Beschwerdeführer auf den 1. Januar 1995 steuerpflichtig geworden ist (oben E. 2b/aa; Art. 21 Abs. 1 und Art. 84 Abs. 2 MWSTV). Für das Jahr 1994 hat der Beschwerdeführer die Erzielung eines selbständigen Einkommens nie bestritten (siehe auch Fragebogen an die ESTV in Beilage 2, wo er Umsätze von Fr. 63'000.-- angegeben hat). Das Erreichen der Umsatzgrenze im Jahre 1994 ergibt sich bereits aus der vom Beschwerdeführer eingereichten Einschätzung betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 1995, wonach 1994 ein selbständiges Erwerbseinkommen von Fr. 115'435.-- erzielt worden ist (Beschwerdebeilage 6) sowie aus der Nachtragsverfügung der Ausgleichskasse des Kantons A. vom 19. Mai 1998, welche für die Jahre 1993/1994 ein durchschnittliches Jahreseinkommen von Fr. 125'200.-- ausweist (Beilage 14i). Anders als für die Jahre 1995/96 erfolgte für 1994 weder eine steuerrechtliche noch eine sozialversicherungsrechtliche nachträgliche Umqualifikation. Aus diesen Angaben, welche der Beschwerdeführer selbst nicht in Zweifel zieht, kann mangels Buchhaltung des Beschwerdeführers folglich der Schluss gezogen werden, dass er im Jahr 1994 die Umsatzgrenze (Art. 17 Abs. 1 MWSTV) überschritten hat und die ESTV ihn richtigerweise als ab 1. Januar 1995 steuerpflichtig betrachtet hat (Art. 21 Abs. 1 MWSTV).

bb) Auch für die folgenden Jahre (1995 bis 1998) hat die ESTV zu Recht angenommen, dass die durch selbständige Erwerbstätigkeit erzielten Umsätze des Beschwerdeführers die Grenze von Fr. 75'000.-- überstiegen und eine Ausnahme von Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV nicht vorlag.

Gemäss den Rechnungen aus den Jahren 1995 und 1996 (Beilage 13) hat der Beschwerdeführer im Jahr 1995 Honorare von Fr. 167'394.20 und 1996 solche von Fr. 130'456.-- fakturiert und damit entsprechende Umsätze erzielt, die aus selbständiger Erwerbstätigkeit herrührend anzusehen sind (siehe auch oben E. 3a/aa). Diese Zahlen sind überdies durch mehrere andere Unterlagen ausgewiesen (siehe Beilage 13: Erfolgsrechnung 1995 und 1996, Beilage 10, 14b, c: Aufstellungen 1995 und 1996 über Bezüge, Honorare). Auch in der Steuererklärung betreffend direkte Steuern hat der Beschwerdeführer für diese Jahre (ursprünglich) Einkommen „aus selbst-

ständiger Erwerbstätigkeit“ von Fr. 122'434.-- bzw. Fr. 96'782.-- deklariert (Beilage 14a). Demnach war es für die Jahre 1995/96 zweifellos richtig, die subjektive Steuerpflicht zu bejahen.

Betreffend die Jahre 1997/98 befinden sich nur Rechnungen an Private Leistungsempfänger in den Akten, welche für das Jahr 1997 Beträge von Fr. 62'000.--, für 1998 solche von Fr. 40'000.-- ergeben (Beilage 14h). Fakturen an die drei Aktiengesellschaften liegen keine vor, hingegen weist eine Aufstellung über die Bezüge des Beschwerdeführers von den drei Firmen für 1997 Bezüge von total Fr. 117'190.-- und für 1998 solche von Fr. 177'703.55 aus (Schreiben vom 29. Dezember 1999, Beilage 10). Ein Anstellungsverhältnis bei diesen Gesellschaften konnte für diese Jahre nicht belegt werden, die nachträgliche Behandlung durch die Ausgleichskasse ist wie dargelegt (E. 3a/ee) für die mehrwertsteuerliche Betrachtung nicht massgeblich. Demnach sind die angegebenen Bezüge grundsätzlich als selbständiges Einkommen zu betrachten. In der Steuererklärung für die direkten Steuern hat der Beschwerdeführer überdies Einkünfte „aus selbständiger Erwerbstätigkeit“ von Fr. 121'179.-- (1997) und Fr. 240'476.-- (1998) deklariert (Beilage 14f; effektive Einschätzungen sind nicht vorhanden bzw. nicht aktenkundig, siehe oben E. 3a/dd). Diese Deklarationen werden betragsmässig wiederum bestätigt durch eine mit „X., Honorarzusammenstellung“ überschriebene Aufstellung (Beilage 14e) über die von den drei Gesellschaften und zwei weiteren Kunden erhaltenen Honorare für 1997 (Fr. 121'179.--) und 1998 (Fr. 240'476.--). Das Überschreiten der Umsatzgrenze und der (theoretischen) Nettosteuerbelastung ist aufgrund dieser Unterlagen auch für die Jahre 1997 und 1998 nicht in Zweifel zu ziehen.

cc) Nachdem für das Jahr 2000 die Selbständigkeit nicht mehr bejaht werden kann, endete nach den obigen Ausführungen (E. 3a/gg) die Steuerpflicht des Beschwerdeführers gemäss Art. 22 Bst. a MWSTV Ende 1999, welches Jahr damit das letzte steuerpflichtige Kalenderjahr darstellte. Nach Art. 22 Bst. c MWSTV endet die Steuerpflicht überdies am Ende des Kalenderjahres, in welchem die für die Mehrwertsteuerpflicht massgebenden Beträge nicht mehr überschritten wurden und zu erwarten ist, dass diese Beträge auch im nachfolgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden. Damit entfällt die Mehrwertsteuerpflicht noch nicht in jenem Jahr, in welchem die Umsatzgrenzen erstmals nicht mehr erreicht werden, sondern erst im Folgejahr (oben E. 2b/bb). Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass für das Jahr 1999 - unabhängig davon, ob in diesem Jahr die Umsatzgrenzen wiederum erreicht wurden - die Steuerpflicht ohne weiteres bestehen blieb, weil im Jahr 1998 die fraglichen Grenzbeträge überschritten waren. Die Bejahung der Steuerpflicht für das Jahr 1999 durch die ESTV ist folglich ebenfalls zu stützen.

c) Zusammenfassend ergibt sich, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 1995 bis 1999 im Sinne von Art. 17 Abs. 1 MWSTV subjektiv steuerpflichtig war. Damit war er gemäss Art. 47 MWSTV gehalten, eine Buchhaltung zu führen, aufgrund derer sich die für die Feststellung der Steuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen (oben E. 2c/bb). Dieser Verpflichtung ist der Beschwerdeführer wie bereits bemerkt nicht nachgekommen, womit die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung offensichtlich erfüllt waren (oben E. 2c/bb). Die ESTV war folglich berechtigt zur Festlegung der Bemessungsgrundlage die vom Beschwerdeführer im Rahmen seiner Einzelfirma erzielten Umsätze durch Schätzung zu ermitteln. Sind die Voraussetzungen einer

Ermessensveranlagung erfüllt, müsste der Beschwerdeführer den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung erbringen. Obwohl eine detaillierte Begründung zur Widerlegung der Schätzung der Verwaltung erforderlich wäre (oben E. 2c/bb), hat der Beschwerdeführer überhaupt keine Überlegungen zur konkret vorgenommenen Umsatzschätzung und die Höhe der Mehrwertsteuerforderung angestellt und diese nicht konkret bestritten. Damit besteht für die SRK kein Anlass, die einzelnen Umsatzschätzungen einer näheren Prüfung zu unterziehen. Jedenfalls ist aus den in den Akten genannten Einkommenszahlen des Beschwerdeführers (siehe auch die entsprechenden Ausführungen zur Frage der Überschreitung der Umsatzgrenze betreffend die Jahre 1995 bis 1998, oben E. 3b/aa und bb) nicht zu schliessen, dass die Ermessensveranlagung von der ESTV pflichtwidrig vorgenommen worden wäre. Die von der ESTV nachvollziehbar dargelegte Schätzung betreffend die Umsätze in den Jahren 1995 bis 1998 (siehe auch Beilage zum Kontrollbericht, Beilage 2) ist damit nicht in Zweifel zu ziehen.

Nachdem für das Jahr 1999 nach dem Gesagten (E. 3b/cc) das Erreichen der Umsatzgrenze von der SRK nicht überprüft zu werden brauchte, rechtfertigt sich ein - zurückhaltender - Blick auf die (vorliegend nur noch im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage relevante) Schätzung der ESTV für das Jahr 1999 im Umfang von Fr. 79'000.--. Unter Berücksichtigung der vom Beschwerdeführer im Verfahren vor der SRK eingereichten Steuereinschätzung des kantonalen Steueramtes (Fr. 51'470.-- selbständiges Erwerbseinkommen, siehe Beschwerdebeilage 1) und der Bestätigung dieser Angabe durch eine weitere Unterlage betreffend „Bezüge“ von „X. – Baumanagement“ von verschiedenen privaten Kunden im Jahr 1999 über Fr. 51'470.-- (Beilage 14g; erstellt am 11. Januar 2000 von „XE“ [wahrscheinlich die Ehefrau F]), erscheinen die von der ESTV angenommenen Zahlen (Schätzung 1999 Fr. 53'666.67 zuzüglich Schätzung für offene Debitoren von Fr. 25'000.--, siehe Beilage zum Kontrollbericht, Beilage 2) nicht unhaltbar. Die ESTV hat die Schätzung (siehe Kontrollbericht) dokumentiert und, wie sie im Einspracheentscheid dertut, dabei auch berücksichtigt, dass der Beschwerdeführer in diesem Jahr bei der B als Arbeitnehmer einen Lohn bezog. Der Beschwerdeführer hingegen hat sich wie bemerkt in keiner Weise mit der Schätzung auseinandergesetzt, geschweige denn deren Unrichtigkeit nachgewiesen. Die Schätzung ist demnach nicht zu beanstanden.

4.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen (E. 3a/gg) teilweise gutzuheissen, im Übrigen aber abzuweisen.

Die Verfahrenskosten bestehen in der Regel aus einer Spruch- und einer Schreibgebühr (vgl. Art. 1 ff. der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VKV; SR 172.041.0]). Sie sind dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen. Unterliegt dieser nur teilweise, werden die Verfahrenskosten ermässigt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 VKV). Der teilweise unterlegenen Vorinstanz werden keine Verfahrenskosten auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Im vorliegenden Fall rechtfertigt es sich angesichts der teilweisen Guttheissung, die Verfahrenskosten von Fr. 2'500.-- auf Fr. 2'000.-- zu reduzieren. Die

ESTV hat dem teilweise obsiegenden und vertretenen Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung zu entrichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG), welche in Anwendung von Art. 64 Abs. 5 VwVG i.V.m. Art. 8 VKV auf Fr. 800.-- festzulegen ist.

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommis- sionen vom 3. Februar 1993 (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

### **erkannt:**

- 1.- Die Beschwerde von X. vom 26. August 2004 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 1. Juli 2004 wird im Umfang der Mehrwertsteuerforderung für das Jahr 2000 von Fr. 4'186.-- gutgeheissen und die Eidgenössische Steuerverwaltung hat dem Beschwerdeführer diesen Betrag gutzuschreiben bzw. zurückzuerstatten (inklusive zuviel bezahlte Verzugszinsen). X. ist rückwirkend per Ende 1999 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu löschen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
- 2.- Die Kosten für das vorliegende Beschwerdeverfahren im reduzierten Betrage von Fr. 2'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 500.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurück- erstattet.
- 3.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat dem Beschwerdeführer für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission ei- ne reduzierte Parteientschädigung von Fr. 800.-- zu entrichten.
- 4.- Dieser Entscheid wird der Vertreterin des Beschwerdeführers und der Eid- genössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

---

### **Rechtsmittelbelehrung**

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbe- schwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten wer-

den; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 lit. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

---

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Vizepräsident:

André Moser

Die Gerichtsschreiberin:

Sonja Bossart